

R TEAC 22/2/2024

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 Feb. 2024, Rec. 3132/2022

Nº de Recurso: 3132/2022

Posibilidad de acreditar "ex novo" deducciones de I+D+ IT que no se han incluido en la autoliquidación IS del periodo de origen ya prescrito

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos. Posibilidad de acreditar "ex novo" deducciones de I+D+ IT que no se han incluido en la autoliquidación del periodo de origen ya prescrito. Sigue doctrina STS 1318/2023 de 24 nov., en la que se reconocía el derecho de un contribuyente a aplicar en la autoliquidación de un ejercicio deducciones de I+D+IT por gastos incurridos en ejercicios anteriores y que no habían sido consignadas en las autoliquidaciones de esos ejercicios.

El TEAC estima en parte recurso de alzada interpuesto contra Resolución del TEAR de Canarias relativa a créditos fiscales derivados de la DIT, no consignadas en ejercicios IS prescritos, al objeto de reconocerlos y aplicarlos en ejercicios no prescritos.

L 27/2014 de 27 Nov. (Impuesto sobre Sociedades) art. 35

RD 520/2005 de 13 May. (Regl. general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) art. 36

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de febrero de 2024

RECURSO: 00-03132-2022

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XZ, SA - NIF ...

REPRESENTANTE: ...- NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 08/04/2019 la entidad XZ SA presentó ante la AEAT una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2017 pidiendo el reconocimiento y aplicación, respecto de los gastos incurridos en los PROYECTO\_1 y PROYECTO\_2, de la deducción por innovación tecnológica (en adelante, DIT) regulada en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) -en vigor para períodos impositivos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2014 -, y en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) -en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015-. Asimismo, y a pesar de que aún no se había abierto el plazo de presentación de la declaración del IS de 2018, solicitaba la mercantil que se le reconociera la existencia de la DIT correspondiente a dicho ejercicio. En concreto, los importes cuyo reconocimiento solicitaba la mercantil en concepto de DIT ascendían a un total de 2.142.833,20 euros, con el siguiente desglose:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
DIT	74.686,15	86.670,48	90.539,60	91.055,54	122.586,58	168.665,94	198.272,11	198.259,37	165.579,78	215.362,34	222.925,90	225.367,49	282.873,01	2.142.844,30

**SEGUNDO.-** Con fecha 17/05/2019 la Inspección de los Tributos de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias emitió y notificó a la mercantil un informe en el que diferenciaba dos periodos, uno comprendido entre los ejercicios 2006 a 2011, respecto del cual se denegaba la solicitud de rectificación con base en la prescripción de dichas obligaciones tributarias; y otro del período que iba del ejercicio 2012 al ejercicio 2017, respecto del que se remitía el expediente a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas (en adelante, URGGE) de la AEAT en Canarias.

**TERCERO.-** El día 10/06/2019, a pesar de que el informe anterior carecía de pie de recurso, la entidad interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias las reclamaciones números 35/1123/2019, 35/2836/2019, 35/2837/2019, 35/2838/2019, 35/2839/2019 y 35/2840/2019 contra la denegación por prescripción de las rectificaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2011, sosteniendo la posibilidad de rectificar tales autoliquidaciones pese a tratarse de ejercicios prescritos en la medida en que la Administración Tributaria tenía facultades para comprobarlos durante 10 años, el plazo para aplicar la DIT era de 18 años y producía efectos en ejercicios no prescritos. En sus alegaciones, la mercantil además invocaba el principio de regularización íntegra, señalando que en un procedimiento inspector llevado a cabo en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2015, en el que se eliminaba la deducción por producción cinematográfica aplicada por la sociedad, se había solicitado que las cuotas resultantes de dicha regularización se dedujeran aplicando la DIT de los ejercicios 2006 y siguientes, sin que la Inspección hubiera considerado tal petición -se trataba de un procedimiento inspector de carácter parcial que finalizó mediante acuerdo de liquidación (A23-...3) de fecha 28/12/2018, del que resultaba una deuda total a ingresar de 210.138,97 euros-. También hacía referencia la entidad a las certificaciones e informes emitidos por TW SLU., con fechas 20/12/2018 (ejercicios 2006 a 2013, en relación con el PROYECTO\_1) y 12/03/2019 (ejercicios 2014 a 2018, en relación con el PROYECTO\_2), en los que se determinaba que dichos proyectos habían obtenido la calificación de Innovación Tecnológica, suponiendo inversiones susceptibles de generar deducciones por dicho concepto.

Subsidiariamente se pedía que se reconociera el derecho a aplicar los importes correspondientes a las DIT no aplicadas en las liquidaciones de cualquier período impositivo no prescrito que concluyera dentro del plazo normativo de 18 años.

**CUARTO.-** Con fecha 15/10/2020, la URGGE de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias emitió y notificó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2017, acordando su inadmisión respecto de los ejercicios 2006 a 2011 por prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de dichos ejercicios; pero aplicando los importes de la DIT solicitados por la sociedad y reconociendo los intereses de demora devengados en relación a los ejercicios 2012 a 2017. Finalmente, respecto del ejercicio 2018, se indicaba que en la autoliquidación presentada la entidad ya generaba y aplicaba la DIT correspondiente a los ejercicios 2012 a 2018 (añadiendo idéntica mención en relación con el 2019).

**QUINTO.-** Disconforme con el anterior acuerdo, con fecha 02/11/2020 la interesada interpuso las reclamaciones económico-administrativas 35/2319/2019, 35/3131/2020, 35/3132/2020, 35/3133/2020, 35/3134/2020, 35/3135/2020, 35/3136/2020, 35/3137/2020, 35/3138/2020, 35/3139/2020, 35/3140/2020, 35/3141/2020 y 35/3142/2020, en las cuales, tras solicitarse la acumulación a las reclamaciones presentadas el día 10/06/2019, se reproducían los mismos argumentos en ellas expuestos.

**SEXTO.-** Con fecha 25/02/2022, el TEAR de Canarias resolvió las reclamaciones anteriores emitiendo resolución que fue notificada a la entidad el 08/03/2022, con el siguiente fallo:

· ARCHIVAR las reclamaciones económico-administrativas números 35/01123/2019 y 35/02836/2019 a 35/02840/2019 (ejercicios 2006 a 2011), interpuestas contra el informe de fecha 17/05/2019, al no ser un acto recurrible.

· DESESTIMAR las reclamaciones económico-administrativas números 35/02319/2020 y 35/03131/2020 a 35/03141/2020 (ejercicios 2006 a 2017), interpuestas contra la resolución de las solicitudes rectificación de autoliquidación dictada el 15/10/2020, confirmando la prescripción determinada por la URGGE de Canarias respecto de los ejercicios 2006 a 2011 y la imposibilidad de crear "ex novo" deducciones que no hubieran sido consignadas mediante autoliquidación o liquidación en los ejercicios en que se incurrió en los gastos, y señalando que el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación objeto de impugnación aceptaba sin paliativos la DIT reclamada por la interesada respecto de los ejercicios 2012 a 2017.

· INADMITIR la reclamación económico-administrativa número 35/03142/2020 (ejercicio 2018), al no existir un acto administrativo susceptible de ser reclamado pues en el momento de formalizarse la solicitud de rectificación de autoliquidación ni siquiera se había abierto el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades de 2018.

**SÉPTIMO.-** Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 05/04/2022, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la resolución recurrida:

1. Incongruencia por desviación: la resolución del TEAR de Canarias parte de un supuesto erróneo, dado que considera que se ha solicitado la rectificación de las declaraciones del IS de los ejercicios 2006 a 2011 a los efectos de recoger en las mismas los créditos fiscales derivados de la DIT, cuando lo que se solicitó fue la rectificación de las declaraciones de los ejercicios 2012 y siguientes al objeto de reconocer y consignar en las mismas la DIT correspondiente a los ejercicios 2006 a 2018.

2. Las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 19/02/2015, 01/03/2022 y 04/03/2022 declaran la capacidad de la AEAT para comprobar deducciones generadas en ejercicios prescritos. Dichas sentencias permiten que la Administración verifique la adecuación a Derecho de las bases imponibles negativas o deducciones generadas en ejercicios prescritos, posibilitando la rectificación de las mismas a pesar de tratarse de ejercicios prescritos, en la medida en que produzcan efectos en ejercicios no prescritos, pudiendo para ello hacer uso de las mismas facultades de comprobación que esta disponía en los ejercicios prescritos.

3. Vulneración del principio de vinculación de actos propios: La Administración ha reconocido expresamente en la consulta CV2400-14 la posibilidad de aplicar la DIT en el plazo de 18 años señalado en el artículo 44 del TRLIS, aunque pro venga de ejercicios prescritos.

4. La DIT de los ejercicios 2006 a 2011 está debidamente comprobada por la AEAT y acreditada por la entidad en cumplimiento de los artículos 105 y 106 de la LGT: La entidad, a través de las certificaciones e informes emitidos por TW el 20/12/2018 y de la resolución definitiva e informe vinculante de la Secretaría General de Innovación del Ministerio de Ciencia e Innovación de 09/04/2020, ha justificado las deducciones que pretende y, la Administración Tributaria ha procedido a la comprobación de las mismas, por lo que nada impide la rectificación de las declaraciones del IS de los ejercicios 2012 y siguientes al

objeto de reconocer las mismas.

5. La sentencia del TS de 22/07/2021 citada por el TEAR resulta inaplicable al presente recurso al haber diferencias sustanciales: La DIT de los ejercicios 2006 a 2011 puede aplicarse durante 18 años, por lo que pueden rectificarse las declaraciones del IS de los ejercicios 2015 y siguientes, dada la entrada en vigor del artículo 66 bis a partir de dicho ejercicio. Por otra parte, la DIT se encuentra debidamente certificada por la **TW** y la Secretaría General de Innovación del Ministerio de Ciencia e Innovación, y las inversiones que las justifican han sido debidamente contabilizadas en los ejercicios correspondientes, habiendo sido objeto estos de comprobación.

6. Principio de regularización íntegra y completa. El procedimiento inspector llevado a cabo respecto del IS de 2012-2015 pudo, en virtud de la modificación del artículo 66 bis de la LGT, comprobar la DIT de los ejercicios 2006 a 2011 y aplicarla.

Y en virtud de lo anteriormente expuesto, solicita la entidad que se dicte resolución por la que se acuerde el derecho a aplicar en el procedimiento inspector indicado, en base al principio de regularización íntegra y completa, la DIT generada por las inversiones realizadas en los procesos de innovación tecnológica de los ejercicios 2006 a 2011, por importe total de 634.204,35 euros; o subsidiariamente, se acuerde su reconocimiento en las liquidaciones del IS correspondientes al ejercicio 2021 y siguientes, periodos impositivos no prescritos que concluyen dentro del plazo de 18 años de aplicación de las DIT a contar desde la finalización del ejercicio en que se generaron, dado que éstas no habían sido aplicadas por la entidad en los ejercicios 2012 a 2020.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

· Determinar el ajuste o no a Derecho de la resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones impugnada, dando respuesta a las alegaciones de la interesada.

**TERCERO.-** Considera la recurrente que la facultad administrativa de comprobar ejercicios prescritos, en la medida en que los créditos fiscales declarados en dichos ejercicios sean susceptibles de aplicación en ejercicios no prescritos, asimismo avararía la posibilidad de rectificar autoliquidaciones de ejercicios prescritos (en nuestro caso, las correspondientes a los ejercicios 2006 a 2011), a los efectos de recoger en las mismas determinados créditos fiscales no declarados en su momento (en el presente supuesto, la DIT), que en el momento de presentación de la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidación aún fueran susceptibles de aprovechamiento (al ser el plazo de aplicación de la DIT de 18 años). Subsidiariamente, entiende que procedería la rectificación de las declaraciones de los ejercicios no prescritos que concluyan dentro del plazo de 18 años al objeto de reconocer y consignar en las mismas la DIT correspondiente a los ejercicios 2006 y siguientes no aplicadas.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias desestimó las alegaciones de la interesada en lo que a la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2006 a 2011 respecta, concluyendo, en esencia, que la generación de créditos fiscales sólo es posible en la medida en que el periodo en que aquél nace no se hallase prescrito, modificando la declaración original a través de una rectificación de autoliquidación o de una liquidación dictada en el curso de un procedimiento de comprobación o inspección. Y en cuanto a la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2012 a 2018, el TEAR señalaba que el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación aceptaba sin paliativos la DIT reclamada por la interesada en su solicitud de rectificación, por lo que procedía desestimar las alegaciones respecto de los ejercicios 2012 a 2017; e inadmitirlas respecto de 2018, al no existir un acto administrativo susceptible de ser reclamado.

**CUARTO.-** Pues bien, para resolver el recurso que nos ocupa, conviene primero hacer mención a la normativa que resulta aplicable:

· Artículo 66 de la LGT:

*"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*

c) *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*

d) *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".*

· Artículo 66 bis de la LGT:

*"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.*

*2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.*

*En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.*

*La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.*

*3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".*

· Artículo 115 de la LGT:

*"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.*

*Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.*

*En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.*

*2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.*

*La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.*

*3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley".*

· Artículo 120.3 de la LGT:

*"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".*

· El artículo 126.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección (aprobado por el RD 1065/2007 de 27 de julio):

*"La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente".*

· Artículo 35 del TRLIS:

*"2. La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.*

a) Concepto de innovación tecnológica.

*Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.*

*Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.*

b) Base de la deducción.

*La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:*

1.º *Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.*

2.º *Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.*

3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «knowhow» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.

4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

c) **Porcentaje de deducción. El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, sin que sean de aplicación los coeficientes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional décima de esta Ley.**

· Artículo 44.1 del TRLIS:

*"Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos".*

· Disposición transitoria trigésimo sexta del TRLIS:

*"El plazo de 15 ó 18 años, según corresponda, para la aplicación de las deducciones, establecido en el artículo 44 de esta Ley, será también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012".*

**QUINTO.-** Así pues, mientras que el derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de los créditos fiscales prescribe a los diez años a contar desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación o aplicación, el derecho a solicitar la rectificación por parte del contribuyente prescribe a los 4 años. Por tanto, resulta evidente que a la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, el 08/04/2019, estaba prescrito el derecho de la sociedad a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2006 a 2011, tal y como se concluyó por el TEAR de Canarias.

Ahora bien, alega la interesada que la resolución impugnada parte de un supuesto erróneo, dado que la misma considera que se ha solicitado la rectificación de las declaraciones del IS de los ejercicios 2006 a 2011 a los efectos de recoger en las mismas los créditos fiscales derivados de la DIT, cuando lo que se solicitó fue la rectificación de las declaraciones de los ejercicios 2012 y siguientes al objeto de reconocer y consignar en las mismas la DIT correspondiente a los ejercicios 2006 a 2018.

Al respecto, debemos señalar que la resolución del TEAR de Canarias no se limita a desestimar las solicitudes de rectificación de los ejercicios 2006 a 2011 por prescripción, sino que también analiza la pretensión de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios siguientes para aplicar en ellas la DIT que no se había declarado en su día, rechazando tal posibilidad señalando que si bien la solicitud de rectificación de las mismas es posible al no estar afectadas por la prescripción, no cabe a través de ella reconocer "ex novo" deducciones generadas en ejercicios prescritos en tanto en cuanto no fueron consignadas en las autoliquidaciones correspondientes.

En cualquier caso, sobre la cuestión que aquí se plantea, esto es, la posibilidad de acreditar "ex novo" deducciones de I+D+ IT que no se han incluido en la autoliquidación del período de origen -en el que se incurrió en los gastos que se pretenden incluir como base de la deducción- incluyéndolas directamente en la autoliquidación del período posterior, cabe señalar que han existido criterios dispares entre las consultas de la Dirección General de Tributos y las resoluciones de este TEAC. Ahora bien, el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021) se ha pronunciado reconociendo tal posibilidad, al desestimar el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado contra una sentencia de la Audiencia Nacional de 16/06/2021 (rec. núm 393/2018) en la que se reconocía el derecho de un contribuyente a aplicar en la autoliquidación de un ejercicio deducciones de I+D+IT por gastos incurridos en ejercicios anteriores y que no habían sido consignadas en las autoliquidaciones de esos ejercicios.

En concreto, en la referida sentencia del Tribunal Supremo, la cuestión con interés casacional era la siguiente:

*"1. Determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.*

*2. Con carácter general, discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos anteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas (...)"*

Y, en relación con ello, concluye el Tribunal Supremo lo siguiente:

«**TERCERO.** Sobre el juicio del Tribunal.

*Se ha querido transcribir extensamente la ratio decidendi de la sentencia impugnada y las cuestiones tratadas, para dejar sentado que a pesar de que en el fondo de la cuestión en disputa late el problema de si efectivamente debe exigirse o no como requisito sustancial para la deducción por I+D+i que previamente se hayan declarado en anteriores declaraciones de los ejercicios en los que se produjeron, aún cuando las mismas estén prescritas -o, en su defecto, la rectificación de la autoliquidación-, lo cierto es que la sentencia de instancia discurre por otros derroteros, de suerte que dicha cuestión no resulta directamente ni relevante ni trascendente para concluir como lo hace la sentencia de instancia y acoger la pretensión de la demandante.*

*Básicamente la razón de decidir de la sentencia se concreta en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes respecto del supuesto contemplado, no entra a dilucidar la cuestión objeto de interés casacional propuesta, tan sólo indirectamente de entender que implícitamente, al menos, las consultas parten de la inexistencia de previa declaración o autoliquidación en la que se contemplara la deducción, ni claro está, hubo rectificación alguna.*

*Son tres cuestiones que ocupan la atención de la sentencia de instancia, la identidad entre el caso resuelto en las consultas vinculantes y el enjuiciado, primera cuestión que dilucida en el sentido de que rechaza la negativa de "la existencia de " identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta", a los efectos del último párrafo del art. 89.1 de la LGT"; segunda cuestión, siendo aplicable al caso los arts. 88 y 89 de la LGT, con cita de la jurisprudencia que interpreta dichos preceptos, el alcance de los mismos y su proyección al caso concreto; y última cuestión, comprobar que concurren los requisitos y circunstancias legalmente exigibles para que pueda aplicarse la entidad contribuyente la expresada deducción en el ejercicio de 2009.*

*La parte recurrente, quizás, consciente de que su tesis sólo puede prosperar de desvirtuar la aplicación al caso de las referidas consultas y el vínculo que produce, después de exponer su tesis en cuanto a la cuestión propuesta en el auto de interés casacional objetivo -básicamente coincidente con la argumentación recogida en la resolución del TEAC-, dedica su esfuerzo, como no podía ser de otra forma como presupuesto necesario para que pudiera prosperar su tesis, en combatir la base fundamental de la sentencia, esto es, la identidad entre las consultas y el caso enjuiciado, pero, sin perjuicio de lo que más tarde se dirá, dicha necesaria identidad pivota sobre los elementos fácticos presentes en el caso objeto del conflicto en relación con los distintos casos y la valoración y calificación que al efecto hizo la Sala de instancia, y excepto supuestos excepcionales, que no son del caso, le está vedado al Tribunal de la casación entrar en dicho terreno de la valoración fáctica. En definitiva, si la Sala de instancia, cuando no concurre circunstancias excepcionales que pudieran permitir entrar sobre la valoración fáctica realizada, ha considerado que existe " identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta", a ello ha de estar. Al igual que a la valoración que realiza en cuanto afirma concurren los presupuestos fácticos exigidos en la norma para su aplicación, recordemos que este fue el reparo que puso la Administración para no acoger la deducción, esto es, que no se cumplían los requisitos para entender que procedía la deducción por I+D+I.*

*Como en tantas ocasiones hemos indicado la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, de suerte que resulta fundamento de la decisión y de la doctrina a fijar las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocandolas en meros dictámenes. Como se ha visto, la sentencia de instancia considera que en el caso enjuiciado concurren las identidades necesarias respecto de las consultas vinculantes, es de aplicación el art. 89 de la LGT y se dan los presupuestos fácticos para acoger la pretensión actora en cuanto a la deducción por las inversiones realizadas en I+D+I; resolver las cuestiones de interés casacional objetivo propuestas, vista la razón de decidir, resultan irrelevantes a los efectos del caso que nos ocupa si antes no se acoge la tesis de la recurrente de que el supuesto difiere de los que dieron lugar a las consultas vinculantes citadas, en tanto que aún en la hipótesis de que se le diera la razón a la recurrente y se fijara la doctrina que pretende, sólo produciría efectos respecto del caso concreto, principio de utilidad, de considerar que no era de aplicación el art. 89 de la LGT, cuestión esta sobre la que no es posible entrar por las razones antes apuntadas.*

*Dicho lo anterior, con todo, a la vista del iter procedimental en las distintas instancias administrativas, económico administrativa y judicial, el planteamiento que hace la parte recurrente no se ajusta en puridad a la realidad que procura el soporte material sobre el que pronunciarnos, al punto que sus alegaciones no pueden conducir a fijar la doctrina que patrocina, dado que parte de postulados generales desentendiéndose de las circunstancias singulares que concurren en el caso. El debate sería otro.*

*Pretende la recurrente que se declare que no es procedente la inclusión en la base de la deducción por inversión en I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios, y de no haberlos consignados se requiere la previa solicitud, en el plazo legal de cuatro años, de la rectificación de tales autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas, o una liquidación fruto de la comprobación llevaba a cabo por la Administración. Pero expuesta su tesis, cuando entra a examinar si se dan las identidades a efectos de aplicar el art. 89 de la LGT, fundamento de la sentencia de instancia, admite expresamente que no en todos los casos es necesario consignar en la autoliquidación la deducción que nos ocupa, de suerte que existen casos que pueden ser exceptuados -aunque ello no se contemple normativamente; según el TEAC queda justificado por que "el contribuyente, por prudencia, decide no aplicar la deducción a la espera de la calificación de los gastos que haga"-, así la recurrente nos ilustra sobre que "En el caso que nos ocupa, de gastos susceptibles de deducción por I+D realizados en un ejercicio anterior y no incluidos en la autoliquidación de dicho ejercicio, es relevante, a la hora de dilucidar si pueden ser objeto de deducción, si hubo alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Por tanto, si en las consultas que se quiere aplicar hubo esa razón (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) y en el caso litigioso no la hubo, no hay identidad de circunstancias y, por tanto, no es conforme a derecho concluir sin más que la Administración debe admitir la inclusión de los gastos en la deducción porque la DGT lo dijo en esos supuestos que eran acusadamente distintos"; entendemos que si acepta esta excepción a la tesis que preconiza, esto es que hay razones que pueden impedir la inclusión y aplicación de la deducción en la autoliquidación, sin previsión normativa al respecto, es que está aceptando que la especialidad de esta deducción y su posible reconocimiento material, de cumplirse los requisitos al efecto, en momento posterior al ejercicio en el que se tenía derecho a la misma, no determina la pérdida del derecho a deducir; lo cual le coloca en un segundo estadio, como expresa la propia recurrente, "Sin embargo, ello no supone que los n de las autoliquidaciones de los periodos en que se devengaron en las que no declararon la deducción, sin que haya mediado tampoco procedimiento de comprobación administrativo", esto es, si no se incluyó en la autoliquidación del ejercicio, es preciso o bien la rectificación de la autoliquidación en el plazo legalmente dispuesto para la rectificación, o bien que se siga procedimiento de comprobación, lo que sitúa el debate en el marco de la abstracción y desconectado del caso concreto, puesto que si se está admitiendo abiertamente que hay supuestos en los que no es exigible la autoliquidación va de suyo que, al menos en estos, no pueda exigirse la rectificación de la autoliquidación y resulta procedente aplicar la deducción en ejercicios posteriores dentro de los márgenes temporales dispuestos legalmente, lo cual nos coloca en las coordenadas de las consultas como se dirá; por lo que sólo restaría el supuesto de comprobación del ejercicio, en donde sería procedente probar la concurrencia de los requisitos simplemente para aplicar la deducción, supuesto no cuestionado y que responde a la estimación parcial del TEAC a la petición subsidiaria de la entidad reclamante.*

*En el caso que nos ocupa ni hubo autoliquidación, en los ejercicios 2005 y 2006 -tampoco en los ejercicios 2007 y 2008-, que a decir de la entidad contribuyente fue debido a la inexistencia en dichos ejercicios de los presupuestos necesarios que sólo se cumplen en 2009 con la emisión de los informes oportunos, ni hubo rectificación en el caso concreto, si hubo procedimiento de comprobación en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, ejercicio este último en el que se incluyeron la totalidad de las deducciones pertinentes desde 2005. La resolución combatida, no deniega la deducción por no acreditarse los requisitos del carácter I+D+I de las*

inversiones, como hizo la Administración Tributaria, sino porque los ejercicios 2005 y 2006 estaban prescritos, insistimos y lo acentuamos, el TEAC sólo estima parcialmente la reclamación -ni hubo declaración en las autoliquidaciones, ni hubo rectificaciones de las mismas-, considerando que si bien no era procedente incluirlas en el ejercicio de 2009, dado que se comprobaba también los ejercicios 2007 y 2008, procedía su reconocimiento rectificando las liquidaciones correspondientes a dichos ejercicios, en cambio no era procedente respecto de los ejercicios 2005 y 2006 porque estaban prescritos.

En definitiva, a efectos aclaratorios no estorba hacer las siguientes consideraciones. La desestimación original por la Administración Tributaria de no ser procedente la deducción por los gastos de I+D+I, fue por la falta de acreditación de que tales gastos tuvieran dicho carácter; la resolución del TEAC estima parcialmente la reclamación, la petición principal es rechazada por entender que no hubo plasmación de la deducción en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se producen los gastos, ni rectificación alguna, siendo necesario al efecto, sin que exista identidad entre el caso concreto objeto de comprobación y los dos casos de las consultas vinculantes propuestas por la reclamante; en cambio acoge la solicitud subsidiaria, pues poseyendo los gastos el carácter de I+D+I los ejercicios de 2007 y 2008 se estaban comprobando y debía realizarse las liquidaciones incluyendo estas deducciones, no procediendo respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar ya prescritos; la sentencia impugnada acoge la pretensión de la parte demandante, y sin entrar sobre la deducción por I+D+I resuelta por el TEAC, que como se ha indicado se ordena incluirlas en los ejercicios 2007 y 2008 que se estaban comprobando, resuelve la procedencia de incluir en la liquidación correspondiente a 2009 las deducciones por los ejercicios 2005 y 2006, aún estando prescritos.

Constituye, pues, el anterior el caso concreto sobre el que debe dilucidarse y proyectarse las cuestiones de interés casacional objetivo. El resto de consideraciones resultan ajenas a los límites del pronunciamiento que debe hacer este Tribunal.

Con carácter general, ya se ha dicho, despejar la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo no resuelve el caso concreto. Es más, la propia parte recurrente entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal, en el sentido de que se declare que "No es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+I, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios", cuando ella misma y el propio TEAC - cuya tesis es la patrocinada por la parte recurrente - entiende y acepta abiertamente que "por prudencia" o bien "por alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Por tanto, si en las consultas que se quiere aplicar hubo esa razón (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción)", admiten posibles excepciones que lejos de tener su respaldo normativo concreto, parece más bien deducido de la singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones; lo cual ya nos pone sobre aviso de que no es posible trasladar sin más la dogmática general del derecho a deducir a estas deducciones por la singular regulación con la que le dota el legislador. Y en cuanto a la segunda cuestión, a falta de declaración en la autoliquidación "es exigible la previa solicitud, en el plazo legal de cuatro años, de la rectificación de tales autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas", se nos muestra superada tanto porque ya se ha indicado de admitirse excepciones a la necesidad de la previa declaración en la autoliquidación del ejercicio, no cabría exigir rectificación alguna, sino que directamente se podría consignar y aplicar la deducción en el ejercicio posterior -como así se pronuncian las Consultas-; como porque, tal y como se admite abiertamente por el TEAC y por la propia parte, de estarse comprobando el ejercicio si debe incluirse en la liquidación resultante esta deducción, aún no habiendo sido declarada en la autoliquidación y, aún no habiéndose formalizado rectificación alguna de la misma, siendo el caso concreto ajeno a lo que se diga respecto de esta cuestión, puesto que es claro que el TEAC admitió la deducción de las liquidaciones de 2007 y 2008, quedando por dilucidar si era procedente la deducción de los gastos producidos por I+D+I de los períodos de 2005 y 2006 prescritos cuando se procedía a la comprobación del ejercicio de 2009.

Dicho lo cual adquiere pleno sentido los términos de la sentencia cuando expresamente indica que "Descartados los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente respecto a la posibilidad de aplicarse la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios anteriores, hemos de examinar el cumplimiento de las restantes condiciones a que se subordina ese reconocimiento en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos". Efectivamente, si como se ha dejado constancia es el propio TEAC, al que sigue la recurrente en su tesis, admite que es posible la deducción, no ya en supuestos excepcionales como los referidos anteriormente en palabras del TEAC y de la recurrente, sino en general cuando no ha habido autoliquidación -en nuestro caso, no las hubo en ninguno de los ejercicios de 2005 a 2008-, ni rectificación -tampoco las hubo-, esto es, en los supuestos de comprobación administrativa, lo que se pone de manifiesto es que el fundamento de la deducción es material, la concurrencia de los requisitos dispuestos al efecto y la posibilidad temporal de aplicarla, no estos requisitos formales de la previa consignación en la autoliquidación o en su defecto la necesaria rectificación, pues es evidente que en los ejercicios de 2007 y 2008, aún faltando estos requisitos formales, si se le reconoció expresamente por el propio TEAC el derecho a la deducción al concurrir los elementos legalmente dispuestos para identificar gastos por I+D+I.

Acotado los márgenes en los que debe llevarse a cabo el enjuiciamiento, parece oportuno recordar el contenido de las Consultas.

En la V-0802-11 de 28 de marzo, se trataba de deducciones generadas en 2009 en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2010 aunque en la declaración de 2009 existiera cuota suficiente para haber absorbido el efecto de las deducciones. Se describe el supuesto y como la entidad consultante realizó durante el ejercicio 2009 inversiones que originaron el derecho a aplicar algunas de las deducciones previstas en los arts. 35 y 39, relativas a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y a inversiones medioambientales.

La entidad solicitó, dentro de sus respectivos plazos, la emisión del informe motivado ante el Ministerio de Ciencia e Innovación y el certificado de convalidación medioambiental ante la Generalitat de Cataluña. Una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, no se consignaron las cantidades con derecho a deducción correspondientes al mencionado ejercicio, debido a que no habían concluido los procesos de emisión del informe motivado y certificado de convalidación medioambiental y por lo tanto se desconocían las cantidades con derecho a deducción.

Esto es, se deja constancia que al igual que en nuestro caso -recordemos que en el caso que nos ocupa también la entidad contribuyente alega la imposibilidad por falta cumplimiento de algunos de los requisitos materiales, lo que no ha sido cuestionado, no se consignaron en las autoliquidaciones-, por la razón apuntada, no se consignó en la autoliquidación del 2009, y tampoco hubo rectificación alguna -tampoco la hay en nuestro caso-; y considera la DGT que de los artículos 35 y 39 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones, esto es, plantea la misma tesis respecto de la interpretación del citado art. 35 que defiende la recurrente, pero el art. 44 del mismo texto establece que "Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos."; recuerda los términos del art. 120.3 de la LGT, e indica que la entidad consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones medioambientales correspondientes; es decir, la tesis que desarrolla atendiendo a la singularidad de la regulación de estas deducciones, es que debe hacerse constar en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produce, de no hacerlo podrá aplicarlo en los períodos sucesivos, y si pretende deducirlo en el ejercicio en el que se produjeron, debe instar la rectificación de aquella autoliquidación, lo que se desprende, sin duda, cuando tras aquella formulación si entiende la procedencia de la deducción en dicho ejercicio, pues lo dicho se entiende "sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince (la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y diez (la deducción por inversiones medioambientales) años inmediatos y sucesivos"; y añade que lo realmente importante a los efectos que interesan es que "No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2010 y siguientes que concluyan dentro del referido plazo de quince o diez años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria ."

En contra de lo sostenido por la parte recurrente, **existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre esta Consulta y el caso que se examina; lo sustancial y relevante es que debiéndose exigir la consignación en la autoliquidación, y a su falta la rectificación de la misma, dada la singularidad de la regulación, si es posible la deducción en ejercicios posteriores aún no instando la rectificación.** Elemento que pretende la recurrente diferenciador, que hubo una razón que impidió su inclusión en el ejercicio en que se realizó las inversiones (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) resulta absolutamente irrelevante cuando no se explica, ni tiene apoyo normativo, ni objetivo alguno, en tanto aún mediando dicha razón nada impedía la consignación -razones de prudencia se dice-, ni desde luego impedía de forma alguna la que pretende necesaria rectificación, y que, a la vista está, según criterio de la propia DGT, no resulta determinante para la posterior deducción en ejercicio futuros dentro del plazo legalmente previsto. **Esto mismo ha sucedido en nuestro caso, pero es más, puesto a buscar identidades y otorgarle a la razón esgrimida la relevancia que se pretende, lo que se hace a los meros efectos de hipótesis, en el caso que os ocupa la parte recurrida también ha ofrecido una razón para no realizar la consignación, consistente en que "la sociedad consultora que analizó la adecuación del proyecto a los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+I no remitió su informe al respecto hasta finales del año 2009, y no fue hasta ese momento cuando mi representada pudo tomar la decisión de iniciar los trámites para obtener la documentación necesaria para acreditar la aplicación de la deducción del artículo 35 TRLIS a dicho proyecto", lo cual ni siquiera ha sido cuestionado.**

Todo lo cual, sin necesidad de entrar en las otras Consultas, **reafirma la corrección de la sentencia de instancia, cuyos razonamientos hacemos nuestros pues es el resultado de aplicar la jurisprudencia emanada de este Tribunal y reflejada en la propia sentencia de instancia, y en el que se resalta la incidencia en el caso de la regla de los actos propios, y los principios de buena fe y de buena administración.**

Sin perjuicio de lo anterior las otras dos Consultas traídas también avalan la tesis de la sentencia de instancia y la corrección del actuar de la entidad contribuyente. En la V-0297-12, de 13 de febrero, se dilucidaba si era posible "no instar la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 e imputar la deducción reconocida de ese ejercicio en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades que sería la correspondiente al ejercicio 2011". La respuesta se produce en la misma línea que la anterior Consulta, resolviendo la misma cuestión, con los matices de cada caso concreto, que la que representa el objeto del presente pleito. Esta fue la respuesta:

"De acuerdo con ello, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y la consiguiente rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2010 en la parte pertinente mediante la correspondiente declaración complementaria. Sin perjuicio, de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, arriba reproducido.

No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2011 o en cualquier período impositivo que concluya dentro del referido plazo de quince años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, tanto si la entidad opta instar la rectificación de la autoliquidación del período 2009, como si no insta dicha rectificación y aplique las cantidades no deducidas en los quince años sucesivos tal y como establece el artículo 44, deberá proceder a regularizar la autoliquidación del ejercicio 2010, con independencia de que haya hecho efectiva o no la aplicación en el ejercicio 2011 de la deducción de 2009."

La última de las consultas, V-2400-14, de 11 de septiembre, además se aproxima aún más al supuesto que examinamos, en tanto que incluye la respuesta respecto de período prescritos. La cuestión se refiere a "Si es posible acreditar y, en su caso, aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2013 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2006 a 2009". Se analiza en la Consulta la legislación aplicable y su respuesta es la siguiente, "de acuerdo con todo lo anterior, la deducción se podrá aplicar en el período impositivo en el que se efectúen los gastos correspondientes y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, la normativa establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro período impositivo posterior, siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa.

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante incurrió en una serie de gastos que generan en los ejercicios 2006 a 2009 el derecho a la deducción. Se presume, para responder a la consulta, que el período impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural.

Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los períodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria".

Se infiere, sin gran esfuerzo y como resulta natural del relato recogido en la Consulta, que ni hubo autoliquidaciones en los períodos prescritos, ni, claro está, rectificación de las mismas, al igual que ocurre en nuestro caso, manifestándose con rotundidad la Consulta la tesis de la procedencia de deducirse en ejercicios posteriores los gastos acreditados por I+D+I en períodos prescritos.

Baste añadir a lo dicho unas breves consideraciones.

Pretende la parte recurrente sostener su impugnación, entre otras alegaciones, en la interpretación del art. 66.bis de la LGT, introducido por Ley 34/2015, es evidente, que este artículo resulta de todo punto extraño al caso por razones temporales; es la propia Sra Abogada del Estado la que indica que la prescripción no es objeto de la cuestión a dilucidar, pero al introducir este punto en el debate lo que en realidad hace es suscitar una cuestión nueva, cuando, como no podía ser de otra forma por motivos cronológicos, ninguna incidencia tuvo dicho precepto en la resolución de la instancia.

Lo que no resulta extraño, ni ajeno al caso, sino que forma parte del mismo, es que la Administración Tributaria llevaba a cabo un procedimiento de comprobación, no sólo del ejercicio de 2009, sino de los dos anteriores 2007 y 2008, ya se ha dicho que **aceptar, como hace el TEAC, la deducción por I+D+I en estos ejercicios, cuando no hubo ni autoliquidación ni rectificación, es aceptar que estos requisitos no son necesarios para la aplicación de la deducción; pues bien, como se ha puesto de manifiesto el TEAC acogió la pretensión subsidiaria de la reclamante, ordenó la liquidación de los ejercicios 2007 y 2008 para que se incluyesen las deducciones correspondientes a dichos períodos, pero denegó lo propio respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar prescritos, ahora bien, mediando una comprobación, nos sitúa en la órbita de la potestad de la Administración de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tuvieran efectos en ejercicios no prescritos, la jurisprudencia, antes de la reforma por la Ley 34/2015 del citado precepto y vigente y aplicable la Ley de 2003, se decantó por considerar que sí se pueden comprobar las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos, valga por todas la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017, y, como más reciente, sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. cas. 4340/2020, en las que se vino a reconocer que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, de este modo, al resultar aplicable la LGT de 2003, la Administración puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. No entramos en la corrección de la resolución del TEAC en cuanto reconoce el derecho de la obligada tributaria en aplicarse las deducciones en los ejercicios 2007 y 2008, y no en el 2009, por no ser objeto del presente recurso al haberse plegado la entidad contribuyente, pero respecto de los ejercicios 2005 y 2006 en modo alguno sirve de justificación el que los mismos estaban prescritos, pues si bien es verdad que no podía aplicarse las deducciones a dichos períodos por estar prescritos, no sólo nada impedía que se aplicasen al período de 2009, ejercicio que se estaba comprobando y que en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinarla corrección de la deducción en dichos períodos, para en aplicación del régimen legal visto, aplicarlos al ejercicio de 2009, cuando, ya se ha visto, el propio TEAC, y no se discute, además de ser reafirmado por la Sala de instancia, se cumplía los requisitos para la aplicación de las deducciones.**

Por lo demás, la doctrina contenida en la sentencia de 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, por razones obvias no es aplicable a este caso. Se trata en esta sentencia de deducciones en general, cuando ya se ha puesto de manifiesto las singularidades de las inversiones I+D+I y su régimen legal de aplicación; además en el presente no se parte de un error en la autoliquidación y su necesaria rectificación, ya se ha indicado como la propia DGT admite la posibilidad de deducciones en ejercicios posteriores sin necesidad de haberse plasmado en la autoliquidación, ni haberse seguido procedimiento de rectificación, sino que el supuesto parte de que mediaba una comprobación administrativa y la liquidación girada.

**Aún cuando, por las razones apuntadas no es necesario dilucidar las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto de admisión, de lo dicho, y en atención al caso concreto que nos ocupa, cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+I, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.**

El recurso de casación, pues, debe ser desestimado.

CUARTO. Sobre las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido;

1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5540/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sentencia cuya confirmación procede.

3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho».

Por tanto, el Tribunal Supremo señala expresamente como "ratio decidendi" de la mencionada Sentencia de la AN la "vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado", y **no analiza de forma directa y con carácter general la cuestión de si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción de I+D+IT de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron.**

No obstante, el Alto Tribunal concluye, en contra de lo sostenido por la Abogacía del Estado en su recurso de casación, que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación.

**SEXTO.-** Volviendo al caso que ahora nos ocupa, la entidad solicitante que se le reconozca la DIT derivada de los gastos incurridos en los ejercicios 2006 a 2011 por los **PROYECTO\_1 y PROYECTO\_2**, a pesar de que en tales ejercicios no se declaró ni consignó dicho beneficio fiscal.

Pues bien, siendo el plazo de aplicación de la DIT de 18 años, de acuerdo con la reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021), deberá proceder la Inspección a comprobar si los gastos por importe total de 634.204,35 euros incurridos por la entidad en los ejercicios 2006 a 2011 (incluidos en el citado plazo de 18 años) son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada.

Ahora bien, no procede reconocer dicha DIT en el procedimiento inspector llevado a cabo respecto de los ejercicios 2012 a 2015 en base al principio de regularización íntegra y completa, como solicita la recurrente, pues estamos resolviendo un procedimiento (de solicitud de rectificación de autoliquidación) distinto a aquél. Y en relación con el alegado principio de regularización íntegra y completa, el TEAR de Canarias indicó en su resolución de fecha 25/02/2022 (RG 35/00122/2019 y acumuladas), relativa a la liquidación resultante del procedimiento inspector señalado, que ante las carencias argumentales y documentales de la solicitud de aplicación de la DIT en los ejercicios 2006 a 2012, la Inspección no pudo efectuar pronunciamiento alguno, si bien ello no produjo indefensión toda vez que la misma pretensión fue canalizada por la interesada a través de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentada el 08/04/2019 -a la cual se refiere la presente resolución-:

«QUINTO.- Por último, dada la conexión de estas reclamaciones con la reclamación económico-administrativa número 35/00122/2019 y acumuladas, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2015 (regularización inspectora de la Deducción por inversiones en producciones cinematográficas aplicada por CONTACTEL), y teniendo en cuenta la invocación de la actora del principio de regularización íntegra, hemos de transcribir parcialmente lo señalado al resolverse dicha reclamación (en la que igualmente se alegó dicho principio), de la misma fecha y sesión que las que ahora resolvemos, a los efectos de dejar constancia de la inexistencia de indefensión alguna que afecte al contribuyente, toda vez que han sido debidamente atendidas todas las cuestiones alegadas por el mismo:

"SEGUNDO.- Abordando en primer lugar la cuestión relativa a la propuesta de sustitución de la deducción cinematográfica regulada en el artículo 38.2 del TRLIS, no admitida por la Inspección, por la regulada en el artículo 35.2 del mismo Texto Legal (Deducción por Innovación Tecnológica), la reclamante indica lo que sigue: "La entidad XZS.A. ha aportado la documentación justificativa de la deducción por I+D reseñada en el hecho tercero de este escrito, al procedimiento inspector de referencia, y solicitó la rectificación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, de la entidad XZS.A., correspondientes a los ejercicios 2.006 a 2.013, al objeto de reconocer y consignar en las mismas las deducciones por IT, señaladas en el citado hecho tercero, al objeto que éstas sean utilizadas para compensar las cuotas resultantes de la no admisión, en el proceso inspector, de la deducción cinematográfica consignada, y cualesquiera otros ajustes, por la entidad, en los ejercicios objeto de inspección".

Dos consideraciones cabe realizar sobre este planteamiento del interesado: En primer lugar que éste no formuló alegato alguno al respecto en el curso del procedimiento, ni antes ni después de la formalización del Acta de disconformidad, por lo que difícilmente la Inspección pudo pronunciarse sobre esta concreta cuestión.

Y, en segundo término, cabe señalar que si bien es verdad que fue presentada ante la Inspección, dos días antes de la fecha de extensión del Acta, determinada documentación comprensiva de datos relativos a la deducción por innovación tecnológica, también lo es que en el propio documento se aclara que, "el resultado indicado (base deducible total de 2.815.150,04) es fruto de un estudio previo, estando pendiente de completar el proceso de certificación, evaluación y auditoría y la emisión oficial de los certificados".

Así las cosas, no se antoja demasiado difícil entrever que ante tales carencias argumentales y documentales por parte del interesado la Inspección no formulara planteamiento alguno sobre la cuestión que ahora, ex novo, presenta la reclamante ante este TEAR de Canarias.

En cualquier caso, y aunque no denuncie el contribuyente haber padecido indefensión por tal circunstancia, lo cierto es que ésta en ningún caso se habría producido dado que las mismas pretensiones que ahora se plantean ante este TEAR de Canarias fueron canalizadas por el propio interesado a través de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, presentada el 8 de abril de 2019 y cuya resolución ha dado pie a la sustanciación de las REAs n.º ref. 35/01123/2019 y acumuladas, que han sido objeto de resolución en la misma fecha y sesión que esta que ahora resolvemos".

En efecto, habiéndose canalizado la pretensión de la interesada a través de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentada el 08/04/2019, a la que se refiere esta resolución, debemos dar respuesta a la misma en el seno de este procedimiento.

Finalmente, este TEAC entiende que tampoco procede reconocer la DIT derivada de los gastos incurridos en los ejercicios 2006 a 2011 en las liquidaciones del IS del ejercicio 2021 y siguientes, ya que la presente resolución únicamente puede pronunciarse sobre los ejercicios a los que se refería la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada el 08/04/2019 (esto es, 2006 a 2017).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### acuerda

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.







